

中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号

——职业怀疑

(2019 年 12 月 31 日修订)

注册会计师在整个审计过程中保持职业怀疑，对识别、评估和应对因舞弊导致的财务报表重大错报风险、保障审计质量至关重要。《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》要求注册会计师在计划和实施审计工作时保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形。本问题解答旨在强调职业怀疑对于审计工作的重要作用，指导会计师事务所如何在事务所层面和项目组层面强调保持职业怀疑的必要性，说明遵循职业道德基本原则与注册会计师保持职业怀疑的关系，指导注册会计师如何在审计的各个阶段保持职业怀疑、在哪些重要审计领域特别需要保持职业怀疑，并对如何在审计工作底稿中体现保持职业怀疑作出提示。

一、什么是职业怀疑？

答：职业怀疑，是指注册会计师执行审计业务的一种态度，包括采取质疑的思维方式，对可能表明由于错误或舞弊导致错报的迹象保持警觉，以及对审计证据进行审慎评价。

可以从以下方面理解职业怀疑：

1. 职业怀疑在本质上要求秉持一种质疑的理念。

这种理念促使注册会计师在考虑相关信息和得出结论时采取质

疑的思维方式。在这种理念下，注册会计师具有批判和质疑的精神，摒弃“存在即合理”的逻辑思维，寻求事物的真实情况。注册会计师不应不假思索全盘接受被审计单位提供的证据和解释，也不应轻易相信过分理想的结果或太多巧合的情况。

2. 职业怀疑要求对引起疑虑的情形保持警觉。

这些情形包括但不限于：相互矛盾的审计证据；引起对文件记录或对询问答复的可靠性产生怀疑的信息；明显不合商业情理的交易或安排；其他表明可能存在舞弊的情况；表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形（参见《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第三十四条第（一）项）。

3. 职业怀疑要求审慎评价审计证据。

审计证据包括支持和印证管理层认定的信息，也包括与管理层认定相互矛盾的信息。审慎评价审计证据包括质疑相互矛盾的审计证据、文件记录和对询问的答复以及从管理层和治理层获取的其他方面信息的可靠性，而非机械地完成审计准则要求实施的审计程序。在怀疑信息的可靠性或发现舞弊迹象时（例如，在审计过程中识别出的情况使注册会计师认为文件可能是伪造的，或文件中的某些信息已被篡改），注册会计师需要作出进一步调查，并确定需要修改哪些审计程序或追加实施哪些审计程序。需要强调的是，虽然注册会计师需要在审计成本与信息可靠性之间进行权衡，但是，审计中的困难、时间或成本等事项本身，不能作为省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的理由。

4. 职业怀疑要求客观评价管理层和治理层。

由于被审计单位及其环境发生变化，或者管理层和治理层为实现预期利润或结果而承受内部或外部压力，即使以前正直、诚信的管理层和治理层也可能发生变化。因此，注册会计师不应依赖以往对管理层和治理层诚信形成的判断。即使注册会计师认为管理层和治理层是正直、诚实的，也不能降低保持职业怀疑的要求，不允许在获取合理保证的过程中满足于说服力不足的审计证据。

二、为什么应当在审计过程中保持职业怀疑？

答：职业怀疑是注册会计师综合素质不可或缺的一部分，是保证审计质量的关键要素。保持职业怀疑有助于注册会计师恰当运用职业判断，提高审计程序设计及执行的有效性，降低审计风险，实现审计质量目标。在审计过程中，保持职业怀疑的作用包括：

1. 在识别和评估重大错报风险时，保持职业怀疑有助于注册会计师设计恰当的风险评估程序，有针对性地了解被审计单位及其环境；有助于使注册会计师对引起疑虑的情形保持警觉，充分考虑错报发生的可能性和重大程度，有效识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险。

2. 在设计和实施进一步审计程序应对重大错报风险时，保持职业怀疑有助于注册会计师针对评估出的重大错报风险，恰当设计进一步审计程序的性质、时间安排和范围，降低选取不适当的审计程序的可能性；有助于注册会计师对已获取的审计证据表明可能存在未识别的重大错报风险的情形保持警觉，并作出进一步调查。

3. 在评价审计证据时，保持职业怀疑有助于注册会计师评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否还需执行更多的工作；有助于注册会计师审慎评价审计证据，纠正仅获取最容易获取的审计证据、

而忽视相互矛盾的审计证据的倾向。

保持职业怀疑对于注册会计师发现舞弊、防止审计失败至关重要。舞弊可能是精心策划、蓄意实施并予以隐瞒的，只有保持充分的职业怀疑，注册会计师才能对舞弊风险因素保持警觉，进而有效地评估舞弊导致的重大错报风险。保持职业怀疑，有助于使注册会计师认识到存在由于舞弊导致的重大错报的可能性，不会受到以前对管理层、治理层正直和诚信形成的判断的影响；使注册会计师对获取的信息和审计证据是否表明可能存在由于舞弊导致的重大错报风险始终保持警惕；使注册会计师在认为文件可能是伪造的或文件中的某些条款可能已被篡改时，作出进一步调查。

三、哪些情形会阻碍注册会计师保持职业怀疑？

答：审计准则要求注册会计师在审计过程中保持职业怀疑，然而某些情形可能导致注册会计师在获取、评价和解释信息时过分或盲目相信被审计单位，或者产生倾向于迎合被审计单位的偏见，而不是考虑财务报表使用者的需求。审计实务中，可能阻碍注册会计师保持职业怀疑的情形包括：

1. 审计环境中的某些情况可能会引发动机和压力，使注册会计师产生偏见，从而阻碍注册会计师恰当保持职业怀疑。例如，建立或保持长期审计业务关系，避免与管理层产生重大冲突，在被审计单位发布财务报表期限之前出具审计报告，应被审计单位的要求出具无保留意见的审计报告，达到被审计单位的高满意度，降低审计成本，或搭售其他服务等。

2. 随着审计业务关系的延续，注册会计师可能对管理层产生不恰当的信任，导致其轻易认可被审计单位作出的不恰当会计处理。在

某些情况下，注册会计师可能会迫于压力，避免与管理层产生分歧或对管理层造成不良后果，而未能保持恰当的职业怀疑。

3. 其他情况也可能阻碍注册会计师恰当保持职业怀疑。例如，审计的时间安排和工作负荷可能对项目合伙人和其他项目组成员的行为造成负面影响；管理层不够配合或不当施加压力可能影响注册会计师解决复杂或疑难问题的能力；没有充分强调审计质量的重要性，削弱了注册会计师保持职业怀疑的意识；对被审计单位及其环境、内部控制和适用的财务报告编制基础了解不够，可能限制注册会计师对管理层认定作出适当的判断和质询。

此外，认知偏差也可能影响注册会计师保持职业怀疑，因而影响其按照审计准则的规定作出的职业判断的合理性。认知偏差包括：

1. 可获得性倾向（路径依赖），即在思考过程中，倾向于侧重考虑马上能想到的事项和经验，认为现有信息和容易获取的信息对所作的判断更相关和更重要。例如，注册会计师往往倾向于持续使用往年的审计计划，尤其在往年审计计划运行有效的情况下，而不愿思索改进审计计划；又如，由于在获取文件记录和接触被审计单位的设施、员工、顾客、供应商或其他方时遇到困难，导致注册会计师对审计证据的来源形成偏见，更愿意获取容易取得的审计证据。

2. 证实倾向，即倾向于寻找能够证实（而非否定）初始观点的信息，并认为这种信息更具有说服力，而往往忽视那些可能推翻初始观点的信息。例如，注册会计师倾向于寻找能进一步印证管理层认定或注册会计师自身判断的审计证据，而忽视与管理层认定或注册会计师自身判断不一致的审计证据。

3. 过度自信，即过高估计自身作出风险评估和其他判断或决策

的能力。

4. 锚定效应，即在作决策时，可能会基于最初获取的信息锚定一个初始值，并倾向于认为最终结果不会与该初始值存在重大差异，因而未充分考虑后续获取信息的影响，从而使得最终的决策偏向于该初始值。例如，在审计财务报表中的某项会计估计时，注册会计师可能会不自觉地认为该会计估计年底的合理金额不会与预审时已确定的金额有重大偏离，而未充分考虑预审之后相关情况的变化可能对该会计估计产生的重大影响。

5. 自动化零错误，即倾向于相信信息系统自动生成的结果，即使该结果有悖于人的常识推理或与其他方面的信息存在冲突，因而导致其可靠性或适用性存疑。例如，注册会计师在审计成本项目时，一旦获取了系统自动生成的成本计算表，往往容易自动认为成本计算合理正确，而忽视对成本系统设置、数据归集以及计算结转等方面的测试。

6. 群体思维（盲信集体决策），即倾向于认为集体思考或集体决策的结果更可靠，而不鼓励个体创造性思维或由个人承担决策责任。

7. 代表性倾向，即认识事物时以被认为具有代表性的经验、事件或想法模式为基础。例如，在评价被审计单位应收账款的坏账准备时，注册会计师可能认为与同行业公司有代表性的做法一致就是合理的，而未充分考虑被审计单位在市场地位、客户群体、结算方式等方面的差异化特征。

8. 选择性认知，即当存在诸多信息时，往往选择性地吸收那些与自己的信念、态度、兴趣、需求等相一致的信息，而忽视了其他相关信息。

在作出职业判断的过程中，认知偏差与生俱来，认识并了解上述普遍存在的认知偏差及其影响，可以提醒注册会计师高度警惕其对保持职业怀疑的负面作用，从而通过有的放矢的相关培训，特别是对职业判断理论的学习和实务的锤炼，利用专家的工作，或在决策时引入第三方复核机制等一系列措施，尽可能地规避认知偏差的阻碍，提高职业判断能力及质量。

四、注册会计师遵循职业道德基本原则和保持职业怀疑有什么关系？

答：职业道德基本原则包括诚信、客观公正、独立性、专业胜任能力和勤勉尽责、保密以及良好职业行为。职业怀疑要求注册会计师以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性，并对相互矛盾的证据，以及引起对文件记录或责任方提供的信息的可靠性产生怀疑的证据保持警觉。职业怀疑与职业道德基本原则是相互关联的。在财务报表审计中，遵循一项或多项职业道德基本原则，与保持职业怀疑的要求是一致的。举例来说：

1. 诚信原则要求注册会计师保持正直、诚实守信。例如，注册会计师可以通过下列方式遵循诚信原则：

（1）在对客户所采取的立场提出质疑时保持正直、诚实守信。

（2）当怀疑某项陈述可能包含严重虚假或误导性内容时，对不一致的信息实施进一步调查并寻求进一步审计证据，以就具体情况下需要采取的恰当措施作出明智决策。

上述做法使得注册会计师能够对审计证据进行审慎评价，从而有助于其保持职业怀疑。

2. 客观公正原则要求注册会计师不得由于偏见、利益冲突或他

人的不当影响而损害自己的职业判断。例如，注册会计师可以通过下列方式遵循客观公正原则：

（1）识别可能损害注册会计师职业判断的情形或关系，如与客户之间的密切关系。

（2）在评价与客户财务报表重大事项相关的审计证据的充分性和适当性时，考虑这些情形或关系对注册会计师职业判断的影响。

（3）在面对困境或困难时，有坚持正确行为的决心，实事求是。例如，在面临压力时坚持自己的立场，或在适当时质疑他人，即使这样做会对会计师事务所或注册会计师个人造成潜在的不利后果。

上述做法使得注册会计师能够以有利于职业怀疑的方式行事。

3. 独立性原则要求注册会计师在执行审计、审阅和其他鉴证业务时与鉴证客户保持独立，不得因任何利害关系影响其客观性。

注册会计师的独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性：实质上的独立性是一种内心状态，使得注册会计师在提出结论时不受损害职业判断的因素影响，诚信行事，客观公正，保持职业怀疑；形式上的独立性是一种外在表现，使得一个理性且掌握充分信息的第三方，在权衡所有相关事实和情况后，认为会计师事务所或审计项目组成员没有损害诚信、客观公正原则或职业怀疑。

保持独立性能够增强注册会计师保持职业怀疑的能力。

4. 专业胜任能力和勤勉尽责原则要求注册会计师获取并保持应有的专业知识和技能，确保为客户提供具有专业水准的服务，并勤勉尽责，遵守适用的职业准则。例如，注册会计师可以通过下列方式遵循专业胜任能力和勤勉尽责原则：

（1）运用与客户所在的特定行业和业务活动相关的知识，以恰

当识别重大错报风险。

(2) 设计并实施恰当的审计程序。

(3) 在审慎评价审计证据是否充分并适合具体情况时运用相关知识和技能。

上述做法使得注册会计师能够以有利于职业怀疑的方式行事。

五、如何在会计师事务所层面和项目组层面强调保持职业怀疑的必要性？

答：注册会计师保持职业怀疑，不仅受到个人的职业道德、知识水平和执业经验的影响，而且还受到所在会计师事务所的文化和机制，以及所在项目组的影响。

(一) 在会计师事务所层面营造保持职业怀疑的环境

《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》要求会计师事务所建立并保持质量控制制度，以合理保证会计师事务所及其人员遵守职业准则和适用的法律法规的规定。这包括制定引导注册会计师在审计中保持职业怀疑的下列政策和程序：

1. 培育以质量为导向的文化。

如果会计师事务所的领导层强调保持职业怀疑的“高层基调”，再加上支持性的内部文化，在很大程度上能够提高会计师事务所的审计质量。反之，如果会计师事务所领导层过于强调收入和利润增长，而非审计质量，就会削弱职业怀疑。因此，会计师事务所领导层应当建立重视质量的机制，树立质量至上的意识，并通过清晰、一致及经常的行动示范和信息传达，强调质量控制政策和程序的重要性。会计师事务所可以通过培训、研讨班、会议、正式或非正式的谈话、职责

说明、新闻通讯或简要备忘录等形式传达信息，并将其体现在内部文件、培训资料以及对合伙人及员工的评价程序中，以支持和强化会计师事务所对质量的重视以及对如何切实提高审计质量的认识。

2. 建立重视质量的机制。

会计师事务所的业绩评价、薪酬和晋升机制可能会促进或削弱审计实务中对职业怀疑的保持程度，这具体取决于这些机制如何设计和执行。例如，如果会计师事务所的晋升机制过于强调拓展市场、承揽业务、降低审计成本或建立和保持审计客户关系，而对开展高质量的审计重视不够，则会计师事务所的人员可能认为这些目标对于其实现晋升、拿到高薪或保住职位比保持职业怀疑更重要。

3. 加强培训。

会计师事务所人员是否能够保持职业怀疑，很大程度上取决于其胜任能力。会计师事务所需要向所有级别人员提供适当的培训，使其具备执行具体审计业务所必需的知识、技能和能力。培训方式可以包括“干中学”、在职培训、由经验丰富的员工提供指导等。

4. 严格工作底稿要求。

会计师事务所应当根据《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》的相关要求建立有关编制工作底稿的政策和程序。工作底稿应当能够支持注册会计师就所有相关财务报表认定得出的结论。对判断程度较高的领域，注册会计师通常需要就实施的程序、获取的证据以及得出结论的依据作出更详尽的记录。严格工作底稿要求可以“倒逼”注册会计师在审计过程中保持职业怀疑。

5. 实施有效监控。

会计师事务所应当制定监控政策和程序，以合理保证与质量控制

制度相关的政策和程序具有相关性和适当性，并正在有效运行。如果会计师事务所监控活动中注意到缺陷，包括未能恰当保持职业怀疑导致的缺陷，应当分析产生缺陷的根本原因，并采取适当的补救措施。

（二）在项目组层面强调保持职业怀疑的必要性

项目合伙人对审计业务的总体质量负责，因此需要在审计业务的所有阶段通过行动示范和相关信息的传达，向项目组强调质量至上和保持职业怀疑的重要性。体现保持职业怀疑的方式可能包括：

1. 项目组就财务报表存在重大错报的可能性进行讨论。

在识别和评估重大错报风险时，项目组需要对财务报表存在重大错报的可能性进行讨论。讨论内容包括财务报表易于发生由于舞弊导致的重大错报的方式和领域，包括舞弊可能如何发生。在讨论过程中，项目组成员不应假定管理层和治理层是正直和诚信的。这种讨论可以为项目组成员交流和分享新信息提供平台，其本身是强化职业怀疑的一种体现。

2. 项目合伙人和项目组其他关键成员及时进行指导、监督与复核。

项目合伙人和项目组其他关键成员积极参与指导、监督与复核其他项目组成员的工作，及时识别出需要解决或特殊考虑的事项，对于强化整个项目组的职业怀疑也是非常重要的。项目合伙人和项目组其他关键成员在指导和复核已执行的工作时，尤其是复核关键判断领域和特别风险等事项时，可以向经验较少的项目组成员传授大量知识和经验，从而帮助其形成一种批判和质疑的思维方式。例如，项目合伙人可以帮助经验较少的人员识别异常事项或与其他审计证据不一致的事项。及时复核还使得重大事项（例如，对关键领域作出的判断，

尤其是执行业务过程中识别出的疑难问题或争议事项)能够在审计报告日或之前得以解决。在履行监督职责时,项目合伙人有责任强调需要在审计过程中保持质疑的思维方式并在收集和评价证据时保持职业怀疑。

3. 就疑难问题进行咨询。

就疑难问题进行咨询是保持职业怀疑的一种体现。对于疑难问题和争议事项,项目组应当进行适当咨询,并恰当执行咨询形成的结论。对于意见分歧,只有问题得到解决,才可以签署审计报告。

4. 对重要审计项目或高风险审计项目实施项目质量控制复核。

对于上市实体财务报表审计以及需要实施项目质量控制复核的其他审计业务,项目质量控制复核人员应当客观评价项目组作出的重大判断以及编制审计报告时得出的结论。项目质量控制复核人员的独立复核,也是保持职业怀疑的一种体现。

六、如何在审计业务的各个阶段保持职业怀疑?

答:职业怀疑与整个审计过程紧密相关,贯穿于整个审计业务的始终。注册会计师在审计业务的所有阶段都需要保持职业怀疑:

1. 接受或保持业务。例如,注册会计师需要考虑被审计单位的主要股东、实际控制人、治理层和管理层是否诚信。

2. 识别和评估重大错报风险。例如:

(1) 注册会计师通过不同来源获取与被审计单位相关的信息,这些来源不同的信息可能互相矛盾,这种情况可能有助于注册会计师运用职业怀疑识别和评估重大错报风险。

(2) 在实施风险评估程序和相关活动时,项目组需要对被审计单位财务报表存在重大错报的可能性进行讨论,深入而坦率的项目组

讨论有助于重大错报风险的识别和评估。通过讨论可以实现的目标包括：

① 项目组中较有经验的成员可以向其他成员分享其了解到的信息和观点，从而加强项目组整体对被审计单位的了解；

② 项目组成员可以互相交换信息，包括有关被审计单位经营风险，固有风险因素如何影响特定类别交易、账户余额和披露，以及财务报表如何受舞弊或错误导致的重大错报影响的信息；

③ 有助于项目组成员更好地了解自己负责的审计领域发生重大错报的潜在可能，自己实施的审计程序的结果如何影响审计的其他方面，包括对进一步审计程序的性质、时间安排和范围的影响；

④ 为项目组成员交流和分享审计过程中获取的新信息提供便利，这些新信息可能影响对重大错报风险的评估及应对这些风险的审计程序；

⑤ 有助于项目组成员根据其他项目组成员掌握的有关被审计单位及其环境的信息，识别出相互矛盾的信息；同时，项目组成员可以通过讨论相互矛盾的信息并考虑是否存在管理层偏向的迹象，践行职业怀疑，从而批判性地评价审计证据。

（3）注册会计师需要根据对被审计单位及其环境的了解获取的实际信息识别和评估重大错报风险，仅仅依赖从以前审计或为被审计单位提供的其他服务中获取的信息是不充分的。

（4）注册会计师对被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础的了解为识别和评估重大错报风险以及计划和实施审计程序奠定了基础。注册会计师需要运用职业判断，确定所获得的了解是否足以对财务报表中的交易类别、账户余额和披露建立预期。这种了解有

助于注册会计师判断财务报表的哪些方面更可能出现重大错报，并协助注册会计师在审计过程中保持职业怀疑。

(5) 在审计项目的早期和内审部门的适当人员建立联系并在审计过程中持续保持沟通，可以使双方有效共享信息。这种做法使得注册会计师可以从内审部门获取其注意到的重要信息，这些信息可能对审计产生影响。通过在审计全过程中与内审部门保持沟通，注册会计师可能能够获取与用作审计证据的文件或答复的可靠性相关的信息，并在识别和评估重大错报风险时予以考虑。

(6) 如果实施进一步审计程序获取的审计证据或获取的新信息，与注册会计师之前作出风险评估所依据的审计证据不一致，注册会计师应当修正风险评估结果，并相应修改原计划实施的进一步审计程序。

3. 设计和实施审计程序应对重大错报风险。保持职业怀疑意味着不能仅获取最容易获取的证据来印证管理层的认定，还要充分考虑其他审计证据。例如：

(1) 对于风险较高的领域，考虑是否需要获取更多的审计证据或获取更为相关或可靠的审计证据。例如，更多地从第三方获取审计证据或从多个独立来源获取相互印证的审计证据。

(2) 设计和实施实质性分析程序，包括评价注册会计师得出预期值时使用数据的可靠性，对与预期值差异较大或与其他相关信息不一致的异常波动或关系保持警觉，并跟进调查。

(3) 不能以书面声明替代本应获取的其他审计证据。

(4) 不能仅将通过询问程序获取的审计证据作为充分、适当的审计证据。

(5) 针对诸如管理层不允许寄发询证函、询证函回函反映出不

一致或对回函可靠性产生疑虑的情况，制定恰当的应对措施，以获取充分、适当的审计证据。

4. 评价审计证据形成审计意见。注册会计师在就财务报表是否存在重大错报得出结论时，需要采取质疑的思维方式审慎评价审计证据。注册会计师需要考虑所有相关的审计证据，无论是能够印证财务报表认定的证据还是与之相矛盾的证据。在形成审计意见时需要注册会计师运用职业怀疑的例子有：

(1) 评价未更正错报，包括从定性和定量两方面进行考虑，评价识别出的未更正错报单独或汇总起来是否导致财务报表发生重大错报。

(2) 评价管理层偏向，包括评价会计估计的潜在偏向、选择和运用会计政策时的偏向、对识别出的错报作出选择性的更正等。在评价管理层的偏向时，注册会计师考虑管理层操纵财务报表的动机和压力是非常重要的。

(3) 考虑注册会计师未能获取充分、适当的审计证据的情况对审计意见的影响。

(4) 评价财务报表是否实现了公允反映，包括考虑财务报表的整体列报、结构和内容是否合理，以及财务报表（包括相关附注）是否公允反映了相关交易和事项。

七、职业怀疑和注册会计师在财务报表审计中与舞弊相关的责任之间存在什么联系？

答：由于舞弊的特征，包括舞弊可能涉及精心策划和蓄意实施以进行隐瞒或者可能涉及串通舞弊，注册会计师在考虑由于舞弊导致的重大错报风险时，保持职业怀疑尤为重要。

（一）针对舞弊导致的重大错报风险的几个特别考虑

《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》特别强调职业怀疑。其中包括特别要求注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑，认识到存在由于舞弊导致的重大错报的可能性，而不应受到以前对管理层、治理层正直和诚信形成的判断的影响。该准则还要求如果审计过程中识别出的情况使注册会计师认为文件可能是伪造的或文件中的某些条款已发生变动但未告知注册会计师，注册会计师应当作出进一步调查。

《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》指出，在审计中保持职业怀疑要求注册会计师对获取的信息和审计证据是否表明可能存在由于舞弊导致的重大错报风险始终保持警惕，包括考虑拟用作审计证据的信息的可靠性，并考虑与信息的生成和维护相关的控制（如相关）。该准则指出对发现错误有效的审计程序未必对发现舞弊有效。相应地，该准则的规定旨在帮助注册会计师识别和评估舞弊导致的重大错报风险，以及设计用以发现这类错报的进一步审计程序。

《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》指出，管理层舞弊导致的重大错报未被发现的风险，大于员工舞弊导致的重大错报未被发现的风险。其原因是管理层往往可以利用职务之便，直接或间接操纵会计记录，提供虚假的财务信息，或凌驾于为防止其他员工实施类似舞弊而建立的控制之上。为此，该准则指出，在保持职业怀疑评价管理层对询问作出的答复时，注册会计师可能需要通过其他方面的信息印证管理层的答复；如果管理层或治理层对询问作出的答复相互之间不一致，注册会计师应当对这种不

一致加以调查。如果识别出某项错报，该项错报是或可能是由于舞弊导致的，且涉及管理层（特别是涉及较高级别的管理层），或者如果相关情形表明可能存在涉及员工、管理层或第三方的串通舞弊，注册会计师应当重新评价对由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果，该结果对审计程序的性质、时间安排和范围的影响，以及重新考虑此前获取的审计证据的可靠性。

（二）舞弊风险因素评估

注册会计师需要从实施舞弊的动机或压力、实施舞弊的机会和为舞弊寻求借口这三个方面，评价被审计单位的舞弊风险因素，以识别和评估舞弊导致的重大错报风险。由于巨大的利益驱动和较低的违法违规成本，以及宏观经济下行导致的业绩压力，被审计单位财务报告舞弊的动机和压力增长。与此同时，由于商业模式、科技发展、金融创新等多重作用，财务报表复杂程度越来越高，涉及的主观判断和估计事项越来越多，被审计单位的治理机制和内部控制水平还需进一步提升，这些因素增加了被审计单位财务报告舞弊的机会。《〈中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任〉应用指南》附录 1 提供了一些舞弊风险因素的示例。以下是一些上市公司较为常见的舞弊风险因素的示例：

1. 动机或压力。

（1）被审计单位满足上市要求、偿债约束条件或再融资业绩条件存在困难。

（2）被审计单位股票将被证券交易所进行特别处理或退市。

（3）管理层存在较大的业绩压力。例如，较上市前相比，被审计单位上市后的业绩将出现大幅下滑，或需要满足盈利预测指标，完

成业绩对赌的承诺以及维持股价等。

(4) 管理层为满足第三方要求或预期而承受过度压力。例如，投资分析师、机构投资者、重要债权人或其他外部人士对盈利能力或增长趋势存在预期，包括管理层在新闻报道和年报信息中作出过于乐观的预期，或管理层需要实现有关部门对管理层设定的考核目标。

(5) 管理层和治理层在被审计单位中拥有重大经济利益。例如，持有被审计单位股票或个人薪酬（如奖金、股票期权、基于盈利水平的薪酬计划）与被审计单位的盈利状况紧密相关。

(6) 被审计单位、其控股股东或实际控制人营运资金不足，或者缺乏足够的信贷支持。

(7) 被审计单位的控股股东或实际控制人进行大比例的股权质押。

(8) 被审计单位财务稳定性或盈利能力受到经济环境、行业状况或其自身经营情况的威胁。例如，所处行业竞争激烈或市场饱和且伴随着利润率的下降；难以应对技术变革、产品过时、利率调整等因素的急剧变化；客户需求大幅下降等。

2. 机会。

(1) 被审计单位的实际控制人同时是其重要客户或供应商的实际控制人；正在或曾经从事超出正常经营过程的重大关联方交易，或者被审计单位与关联方之间的交易占其正常业务的比例重大。

(2) 从事重大、异常或高度复杂的交易（特别是临近会计期末发生的重大或复杂交易，对该交易是否按照“实质重于形式”原则处理存在疑问）；利用商业中介进行交易，而此项安排似乎不具有明确的商业理由。

(3) 被审计单位是市场上某一产品或服务的唯一买方或卖方，因而有能力对其供应商或客户施加重大影响。

(4) 被审计单位有能力对银行或其他第三方施加压力，以使其配合舞弊。

(5) 被审计单位的内部控制存在缺陷。例如，内部控制环境薄弱；治理层对财务报告或内部控制实施的监督无效；管理层由一人或少数人控制，且缺乏补偿性控制。

(6) 组织结构复杂或不稳定。例如，难以确定对被审计单位拥有控制性权益的组织或个人，或者存在异常的法律实体或管理层级，或者关键管理人员、法律顾问或治理层频繁更换。

(7) 被审计单位员工因惧怕遭受报复而不愿举报管理层的不当行为。

(8) 被审计单位存在重大的海外业务且注册会计师较难就这些业务获取审计证据。

(9) 除被审计单位外，实际控制人或大股东还拥有或控制大量其他实体。

(10) 被审计单位经常与设立时间短、规模小的实体进行重大交易。

(11) 上市公司的大股东或实际控制人对被审计单位具有高度的支配力，或高度参与被审计单位的治理和经营管理，或参与被审计单位重大交易的决策。

(12) 被审计单位的资产、负债、收入或费用建立在重大估计的基础上，这些估计涉及主观判断或不确定性，难以印证。

3. 态度或借口。

(1) 非财务管理人员过度参与或过于关注会计政策的选择或重大会计估计的作出。

(2) 管理层过于关注保持或提高被审计单位的股票价格或利润趋势。

(3) 管理层向分析师、债权人或其他第三方承诺实现激进的或不切实际的预期。

(4) 管理层未对个人事务与公司业务进行区分。

(5) 管理层的言行和态度显示其不重视诚信和依法合规经营。

(6) 管理层未能及时纠正发现的值得关注的内部控制缺陷。

需要说明的是，以上列示的舞弊风险因素仅是举例，注册会计师可能识别出其他不同的舞弊风险因素。上述举例也并非在所有情况下都相关，对于不同规模、不同所有权特征或情况的被审计单位而言，舞弊风险因素的重要性可能不同。

(三) 假定的舞弊风险

在某些情况下，审计准则要求注册会计师作出关于舞弊风险的假定，规定了重大错报风险的评估结果及应当实施的程序。包括但不限于：

1. 管理层凌驾于内部控制之上。

所有被审计单位都存在管理层凌驾于内部控制之上的风险，该风险属于舞弊风险（因而是一种特别风险），注册会计师应当设计和实施审计程序，用以：

(1) 测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否都适当。

(2) 复核会计估计是否存在偏向，并评价产生这种偏向的环境

是否表明存在舞弊导致的重大错报风险。

(3) 对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易，或基于对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他方面的信息而显得异常的重大交易，评价其商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。

2. 收入确认。

在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。涉及收入确认的舞弊在所有与财务报表相关的舞弊案件中占比很高，注册会计师需要基于被审计单位的具体情况以及对舞弊风险因素的评价结果，评估和应对与收入确认相关的重大错报风险。

八、注册会计师在哪些领域特别需要保持职业怀疑？

答：在以下较复杂、需要高度判断的重要审计领域，注册会计师保持职业怀疑尤为重要：

1. 会计估计（包括公允价值会计估计及相关披露）。

在审计会计估计时，注册会计师对会计估计固有风险因素的评估结果影响其运用职业怀疑的程度。会计估计的估计不确定性越高、复杂性和主观性越高，越需要保持职业怀疑。当存在较高的管理层偏向或舞弊可能性时，保持职业怀疑尤其重要。

在审计会计估计时保持职业怀疑的例子包括：

(1) 在评价上一会计期间的会计估计与其实际结果之间的差异是否构成错报时，关注管理层作出会计估计时使用的信息与上一期财

务报表编制完成时合理预期可获取的信息之间是否存在差异，这种差异是否导致注册会计师对管理层作出估计时如何考虑信息产生疑虑，因而可能需要重新评估控制风险，并需要获取更有说服力的审计证据。

(2) 当与会计估计相关的事项存在下列情况时，注册会计师可能需要就这些情况与管理层进一步讨论，并在讨论中就会计估计的适当性提出质疑：

①被审计单位本期作出会计估计的方法、重要假设、数据等发生变化，而该变化又不是基于新情况或新信息；

②重要假设之间相互矛盾，或者与被审计单位的其他会计估计或其他业务活动中使用的重要假设不一致。

(3) 当识别出可能存在管理层偏向的迹象时，注册会计师需要和管理层作进一步讨论，并重新考虑是否已经就估计方法、假设、使用的数据在具体情况下的适当性和可支持性获取充分、适当的审计证据。例如，管理层对会计估计中使用的若干个不同假设分别设定了适当的区间，对每一个假设均选取接近区间某一端的数值，以得出最有利的计量结果，这种做法表明存在管理层偏向的迹象。

(4) 注册会计师可能在对会计估计实施审计程序时注意到某些与风险评估所使用信息存在重大差异的信息。在这种情况下，注册会计师可能需要重新评估重大错报风险，并可能因此需要实施追加的审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

(5) 在基于已实施的审计程序和已获取的审计证据确定管理层的点估计及相关披露是否合理或是否存在错报时：

①如果注册会计师所获取的审计证据可以支持一个区间估计，该区间可能跨度较大。在某些情况下，可能相当于财务报表整体重要性

的若干倍。尽管跨度较大的区间在具体情况下可能是适当的，注册会计师仍然需要考虑是否已经就区间内所有数值的合理性获取了充分、适当的审计证据；

②如果审计证据支持一个和管理层的点估计不同的点估计，注册会计师的点估计和管理层点估计之间的差异构成错报；

③如果审计证据支持一个不包括管理层点估计的区间估计，管理层的点估计与该区间估计之间的最小差异构成错报。

注册会计师在对会计估计实施相关审计程序后，要冷静考虑并综合评价所有相关审计证据，包括支持性和否定性的证据，以审慎评价会计估计在适用的财务报告编制基础的规定下是否合理，是否存在错报。

2. 重大会计政策的选择和变更，以及重大会计差错更正。

3. 关联方关系及其交易。例如，注册会计师应当在审计过程中对可能显示以前未识别或未披露的关联方关系或关联方交易的信息以及缺乏商业实质的关联方交易保持警觉。

4. 重大非常规交易。例如，注册会计师应当评价重大非常规交易的商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。此外，注册会计师在评价被审计单位的财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制时，需要考虑重大非常规交易的披露是否充分。

5. 金融工具等高度复杂的交易。例如，注册会计师需要复核金融工具的分类和确认是否符合适用的财务报告编制基础的规定，与金融工具相关的会计估计所依据的假设和数据的相关性和合理性，金融

工具是否按照适用的财务报告编制基础规定的计量属性列报期末金额。

6. 对法律法规的遵守。例如，在审计过程中实施其他程序时，需要对违反或怀疑违反下列法律法规的行为保持警觉：一是可能对财务报表产生重大影响的法律法规，二是对被审计单位的经营具有至关重要的影响，将导致被审计单位终止业务活动或对其持续经营能力产生重大影响的法律法规。

7. 持续经营。例如，如果识别出可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，注册会计师应当评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划，这些计划的结果是否可能改善目前的状况，以及管理层的计划对于具体情况是否可行。

8. 函证。例如，注册会计师需要对函证过程中出现的异常情况保持警觉，判断是否存在对回函可靠性的疑虑，并追加审计程序予以调查。

9. 存货监盘。例如，注册会计师应当对存货实际盘点结果与期末存货记录不一致的情况保持警觉，并追加审计程序予以调查。又如，注册会计师需要对被审计单位盘点特殊类型存货的方法予以关注，并考虑是否有必要利用专家的工作。

10. 期后事项。注册会计师应当设计和实施审计程序，适当关注期后事项，如期后重大会计记录调整、期后收入冲回等事项，对舞弊风险保持警觉。

九、如何在审计工作底稿中体现保持了职业怀疑？

答：职业怀疑通常在注册会计师审计过程中进行的讨论以及指导、监督、复核中得以体现，然而，在审计工作底稿中体现注册会计师保

持职业怀疑是非常重要的，因为审计工作底稿可以证明注册会计师按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计工作。

因此，审计准则要求注册会计师记录遇到的重大事项、作出的重大判断、得出的结论等，记录与管理层、治理层和其他人员对重大事项的讨论，包括讨论的重大事项的性质以及讨论的时间和参加人员。这些工作底稿有助于注册会计师证明其如何作出重大判断、如何处理关键问题，以及如何评价是否获取充分、适当的审计证据，同时也可以证明注册会计师如何保持了职业怀疑。

例如，在审计工作底稿中记录下列涉及重大职业判断的事项，能够证明注册会计师保持了职业怀疑：

1. 项目组内部就由于舞弊导致财务报表发生重大错报的可能性进行讨论得出的重要结论，以及与管理层、治理层、监管机构或其他相关各方就舞弊事项进行沟通的情况。

2. 识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为，以及与管理层、治理层和被审计单位以外的相关机构或人员（如适用）进行讨论的结果。

3. 对导致特别风险的会计估计的合理性及其披露的充分性，注册会计师得出结论的基础，以及可能存在管理层偏向的迹象；如果就会计估计获取的审计证据同时包括支持和否定管理层认定的证据，注册会计师如何评价这些证据，包括就审计证据的充分性和适当性形成结论时作出的职业判断。

4. 识别出的与注册会计师对某重大事项得出的最终结论不一致的信息，包括如何处理该不一致的情况。

5. 注册会计师对管理层主观判断的合理性得出结论的基础。

6. 注册会计师针对审计过程中识别出的导致其对某些文件记录的真实性的产生怀疑的情况实施了进一步调查(如适当利用专家的工作或实施函证程序),记录对这些文件记录真实性得出结论的基础。

由于职业怀疑是一种思维状态,审计工作底稿有时难以全面反映注册会计师如何在整个审计过程中保持了职业怀疑。但是,审计工作底稿仍然可以为注册会计师按照审计准则和相关法律法规的要求保持职业怀疑提供证据。